

Formulación, aprobación y depósito en el registro mercantil de cuentas anuales

Por **Gregorio Labatut Serer** Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Valencia [gregorio-labatut.blogspot.com]

1. INTRODUCCIÓN

En estos momentos en los que los departamentos financieros de las empresas se encuentran de lleno inmersos en el trabajo del cierre del ejercicio, nos parece adecuado esclarecer ciertos puntos sobre la formulación, aprobación y depósito de las cuentas anuales que, como sabemos, según el Art. 34 del Código de Comercio (CCo), estarán formadas por:

1. Balance.
2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias
3. Estado de cambios en el patrimonio neto.
4. Estado de flujos de efectivo; obligatorio, solamente, para las empresas que no pueden formular balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados, Art. 254.1 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC)
5. Memoria.



2. PLAZOS DE PRESENTACIÓN

Desde el cierre del ejercicio, se dispone de: tres meses desde el cierre para que los Administradores de las sociedades formulen (Art. 253 LSC):

1. Las Cuentas Anuales (Art. 253.1 LSC)
2. El Informe de Gestión [no será obligatorio para las sociedades que formulen balance y estado de patrimonio neto abreviados (Art. 262.3 LSC)]
3. La propuesta de aplicación del resultado

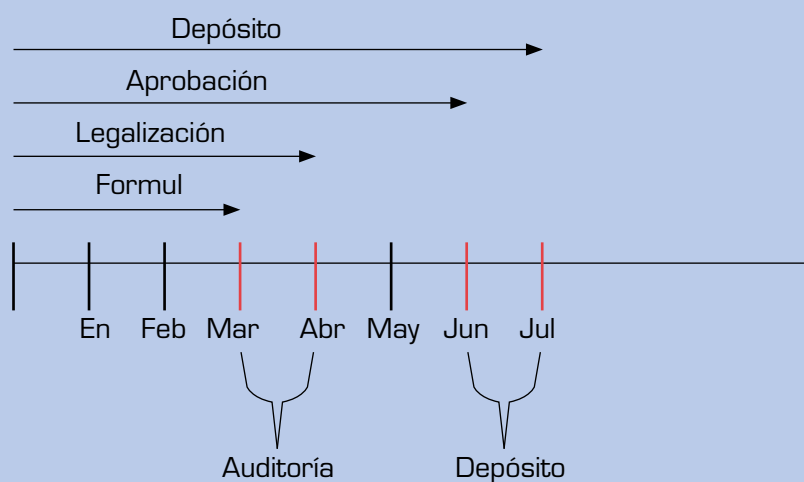
El contenido de las cuentas anuales es responsabilidad plena de los administradores de la compañía, de ahí la importancia que tiene que se realice bien su redacción.

A partir de la formulación de las cuentas anuales, los auditores disponen, como mínimo, de un mes desde la entrega de las Cuentas Anuales para presentar el informe de auditoría (Art. 270 LSC). Evidentemente, esto se producirá en aquellos casos en los que la empresa audite. Se dispone de seis meses desde el cierre para que la Junta General de Socios apruebe las Cuentas Anuales y la propuesta de distribución del resultado (Art. 164 LSC). Y se tiene un mes desde la aprobación de las cuentas por parte de la Junta General de socios para que los administradores depositen en el Registro Mercantil (Art. 279 LSC):

1. Certificación de los acuerdos de la Junta General de aprobación de las Cuentas Anuales y de aplicación del resultado
2. Ejemplar de las Cuentas Anuales
3. El Informe de Gestión
4. El informe de auditoría, en su caso

En el cuadro núm. 1 se resumen estos plazos:

Plazos y condiciones legales:



Gregorio Labatut Serer

Cuadro 1. Plazos de presentación de cuentas anuales

Como hemos dicho –según el Art. 253.2 LSC– las cuentas anuales de las sociedades deberán ser firmadas por todos los administradores, que asumen la responsabilidad sobre su contenido.

En cuanto al depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil, es obligatorio para las sociedades. En el Art. 283 LSC se establece el régimen sancionador en el caso de incumplimiento de depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil.

3. DEPOSITO DE LAS CUENTAS ANUALES EN EL REGISTRO MERCANTIL

En el Art. 283 LSC se indica que *el incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000 euros por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000 euros el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000 euros.*

En el supuesto de que los documentos a que se refiere este capítulo hubiesen sido depositados con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la sanción se impondrá en su grado mínimo y reducido en un cincuenta por ciento. Las infracciones a que se refiere este artículo prescribirán a los tres años.

En cuanto a los modelos oficiales de cuentas anuales, el Registro Mercantil ya se han publicado, en el BOE, los nuevos formularios para el depósito de las Cuentas anuales de 2010.

4. NUEVOS MODELOS DE CUENTAS ANUALES PARA EL DEPOSITO EN EL REGISTRO MERCANTIL

En el BOE de 14 de marzo de 2011, se publicó la **resolución de 28 de febrero de 2011**, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28

37 433	22 071	25 045	23 885	100,0	100,0	100,0
0 855	157 772	138 590	113 704	96,8	97,8	95,5
5 120	15 125	15 000	15 000	100,0	100,0	100,0
454	18 303 922	19 405 953	20 432 650	40,2	40,8	41,5
110	201	142	26	100,0	100,0	100,0
0	0	0	0	0,0	0,0	0,0
0	80 660	88 160	104 853	41,2	39,3	41,4
0	0	0	0	0,0	0,0	0,0
0	26 126	25 519	26 054	58,3	55,4	53,5
0	212 744	217 965	217 965	98,1	98,0	97,9
0	0	0	0	0,0	0,0	0,0
0	8 628	8 700	8 700	5,4	4,2	3,2
0	18 141	18 511	19 680	0,7	1,0	0,8
0	6 951	6 054	5 916	3,2	3,5	3,6
0	4 700	3 485	3 269	13,2	16,4	16,4
0	4 774	25 857	26 912	38,3	30,3	30,3
0	16	16	16	1,3	0,3	0,3
0	153	140	140	0,3	0,2	0,2
0	100	93 156	94 700	100,0	100,0	100,0
0	44	1 011	1 202	0	0	0
0	2	32	32	0	0	0
0	1 087	1 075	1 075	0	0	0
0	4 054	4 054	4 054	0	0	0

de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, modifica la resolución de 6 de abril de 2010, de la DGRN, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma.

En esta resolución se publican los nuevos modelos de cuentas anuales, normales, abreviados y para pymes, que pueden verse en internet¹.

Su aplicación es inmediata para las sociedades cuando la junta general o lo socios aprueben sus cuentas anuales con posterioridad a la publicación de esta resolución en el Boletín Oficial del Estado (14 de marzo de 2011).

Las principales modificaciones son:

- En primer lugar, adaptar su contenido a lo estipulado por el Real Decreto 1159/2010, 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre) y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre); se modifica fundamentalmente la nota 19 de la memoria normal referente a las combinaciones de negocios, y la nota 20 negocios conjuntos.
- En segundo lugar, por la resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales. Se suprimen algunos apartados de menor trascendencia según el Art. 4 del citado Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.
- Con el fin de homogeneizar las hojas de datos generales de identificación de los modelos de cuentas individuales y consolidadas, se incorporan en estas la información relativa al empleo en sus detalles por tipo de contrato y sexo, y del empleo de personas con discapacidad.
- Se desarrolla mucho más la información para el caso de que se hubiera producido una combinación de negocios y mayor información en el balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de flujos de efectivo para los negocios conjuntos.
- Se incorporan nuevos puntos en las memorias (normal, abreviada y pymes), que son los siguientes:
 1. Se añade la nota núm. 26 para la memoria normal y núm. 14 para abreviada y pymes, sobre: «Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero»
 2. Se añade la nota núm. 27 para la memoria normal y núm. 15 para abreviada y para pymes, sobre: Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio. “Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera.
 3. En la nota núm. 5 se añade un punto más sobre: “Incorporación al activo de gastos financieros” [BOICAC n.º 75/2008 Consulta 3) f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación].
 4. En su caso, se añade una nueva nota a la memoria sobre: “convenio de acreedores en un procedimiento concursal” [BOICAC n.º 76/2008 Consulta 1). En caso de que la empresa se encontrase en esta situación].
- Finalmente, debemos comentar la posibilidad de la presentación telemática en el Registro Mercantil.

Haciendo referencia al Registro Mercantil de Valencia, puede verse las instrucciones contenidas en envío telemático total (incluida la certificación del acta de la junta firmada con la firma electrónica reconocida) en internet². Se indican las instrucciones para poder depositar las cuentas de forma telemática. Es una opción.

¹ www2.mjusticia.es/cs/Satellite/es/1215197983369/Estructura_P/1215198328530/Detalle.html#id_1215198095684

² www.rmvalencia.com/index.php?id=82#c491

5. NUEVA NOTA EN LA MEMORIA SOBRE APLAZAMIENTOS DE PAGO A PROVEEDORES

Con respecto a la nueva nota núm. 27 para la memoria normal y núm. 15 para abreviadas y pymes, sobre información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio. “Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera. “Deber de información” de la Ley 15/2010, de 5 de julio, tiene tres componentes, tenemos que indicar que hay que suministrar información sobre tres conceptos, que son los siguientes:

- Importe total de pagos realizados en el ejercicio distinguiendo los excedidos y no excedidos. Entrará en vigor para el próximo año (cierre 2011); esto es, no hay que proporcionar esta información en el cierre de 2010.
- Plazo medio ponderado de excedidos: entrará en vigor también en el próximo año (cierre 2011), luego tampoco hay que proporcionar esta información en el cierre de 2010. Esta información solamente será obligatoria para las empresas que formulen memoria normal.
- Saldo pendiente de pago al cierre del ejercicio que acumule un aplazamiento. Entra en vigor ya, al cierre del 2010.

Hay que recordar que, en el cierre del ejercicio 2010, el ICAC obliga a dar esta información, en cumplimiento de lo preceptuado en la disposición adicional tercera sobre el deber de información de la Ley 15/2010, de 5 de julio, (que modificó la Ley 3/2004, de 29 de diciembre) por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales, ha considerado necesario incluir una nueva nota en la memoria de las Cuentas Anuales de las empresas, con el siguiente título: «Información sobre los aplazamientos de pago efectuados a proveedores. Disposición adicional tercera. «Deber de información» de la Ley 15/2010, de 5 de julio.».



A estos efectos, el ICAC publicó la resolución de 29 de diciembre de 2010, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales. Ante esta nueva información a incluir en los contenidos de la ya abultada memoria, vamos a intentar esclarecer algunas cuestiones:

- 1. Qué empresas deben suministrar esta información:** la norma considera «empresa» a cualquier persona jurídica o empresario persona física que actúe en el ejercicio de su actividad independiente económica o profesional que deba elaborar cuentas anuales de acuerdo con nuestro derecho contable o que las elabore voluntariamente. Se incluyen también a los grupos de empresas; en consecuencia, afecta a todo empresario, sea persona jurídica (sociedad) o física (empresario individual) y también a los grupos de sociedades.
- 2. Qué tipo de información hay que suministrar:** no es la misma para todas las empresas, pero se basa en dar información sobre los plazos de pago que la entidad realiza a sus proveedores y acreedores por operaciones comerciales (no se incluye los pagos a proveedores de inmovilizado) y sobre las cantidades que han excedido, o no, el periodo máximo de pago.

El ICAC precisa que el “*Deber de información*” afecta a las operaciones comerciales de pago; es decir, a los acreedores comerciales incluidos en el correspondiente epígrafe del pasivo corriente del modelo de balance, por tanto, el pago mediante *confirming* o “crédito bancario por confirmación” o mediante instrumentos cambiarios no excluye a los saldos de cumplir con la información solicitada; sin embargo, el propio carácter comercial al que alude la norma deja fuera de su ámbito objetivo de aplicación a los acreedores o proveedores que no cumplen tal condición para el sujeto deudor que informa, como son los proveedores de inmovilizado o los acreedores por arrendamiento financiero. A este respecto hay que decir que la Ley 15/2010, establece el siguiente calendario para los plazos máximos de pago a proveedores y acreedores para las empresas:

- o Hasta el 31 de diciembre de 2011, el plazo máximo de pago será de 85 días.
- o Entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012, el plazo máximo de pago será de 75 días.
- o A partir del 1 de enero de 2013, el plazo máximo de pago se establece en 60 días.

En consecuencia, actualmente se establece en 85 días. A continuación detallamos en un cuadro los límites para todo tipo de operaciones y año:

	2010	2011	2012	2013
Administraciones públicas	55	50	40	30
Empresas	85	85	75	60
Empresas constructoras de obra civil con contratos con la Administración Pública	120	120	90	60
Empresas de productos frescos y perecederos	30	30	30	30

Cuadro núm. 2. Calendario transitorio de aplicación plazo de pago ley 15/2010

Pues bien, hay que suministrar información sobre:

- a) Importe total pagado en el año dentro y fuera del plazo legal (85 días para el 2010 y 2011).

- b) Saldo pendiente de pago al cierre del ejercicio que acumule un aplazamiento superior al máximo (85 días para el 2010 y 2011).
- c) Plazo medio ponderado excedido en el ejercicio.

Sobre esta información hay que realizar algunas precisiones:

- a) Que las empresas que puedan formular memoria abreviada o memoria según el PGC pymes, solamente se le exige la información del punto 1 y 2; por lo tanto, no se le exige el plazo medio ponderado excedido en el ejercicio.
- b) Que se suministrara la información indicada en el ejercicio y en el precedente. En el cierre del 2010 solamente se exige la del ejercicio y no la del precedente, por ser el primer año de aplicación.
- c) Que en el primer ejercicio de aplicación (cierre del 2010) solamente se va exigir el punto 2, esto es “Saldo pendiente de pago al cierre del ejercicio que acumule un aplazamiento superior al máximo (85 días para el 2010 y 2011)” y nada más.

A continuación, en el cuadro núm. 3, se presenta el cuadro que hay que presentar en la memoria con este tipo de información.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	Pagos realizados y pendientes de pago en la fecha de cierre del balance			
	N (Ejercicio actual)		N-1 (Ejercicio anterior)	
	Importe	%*	Importe	%*
** Dentro del plazo máximo legal.				
Resto.				
Total pagos del ejercicio.		100		100
PMPE (días) de pagos.				
Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasan el plazo máximo legal.				

*Porcentaje sobre el total.

** El plazo máximo legal de pago será, en cada caso, el que corresponda en función de la naturaleza del bien o servicio recibido por la empresa de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

Cuadro núm. 3. Información en la Memoria sobre plazos de pago.

- 3. Concepto de “Plazo medio ponderado excedido en el ejercicio” PMPE):** Aunque no se exige para el cierre de este ejercicio, sí para el siguiente, vamos a intentar explicar que se entiende por “plazo medio ponderado excedido en el ejercicio”.

Este indicador es el importe resultante del cociente formado en el numerador por el sumatorio de los productos de cada uno de los pagos a proveedores realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al respectivo plazo legal de pago y el número de días de aplazamiento excedido del respectivo plazo (actualmente 85 días), y en el denominador por el importe total de los pagos realizados en el ejercicio con un aplazamiento superior al plazo legal de pago.

PMPE = Sumatorio (Importes pagados aplazados excedidos x número de días excedidos)/ Sumatorio de los importes pagados aplazados excedidos.

Este indicador, aunque parece un poco complejo de obtener, es muy entendible, pues nos mostrará el número de días de retraso sobre el plazo legal en cada uno de los pagos incumplidos y ponderarlo por el importe del pago, circunstancia que requiere identificar el plazo legal de pago que, en cada caso, corresponda de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 3/2004, de 29 de diciembre.

Por ejemplo: Supongamos una empresa que durante el ejercicio a realizado los siguientes pagos aplazados excedidos:

- o Proveedor 1: 100.000 euros pagados a los 100 días.
- o Proveedor 2: 300.000 euros pagados a los 120 días.
- o Proveedor 3: 200.000 euros pagados a los 90 días.

$PMPE = (100.000 \times 100 + 300.000 \times 120 + 200.000 \times 90) / (100.000 + 300.000 + 200.000) = 106,66$ días.

Nos indica que en lo referente a los pagos realizados que han excedido el plazo convenido, se ha producido a un plazo medio de 106,66 días por encima del plazo máximo de 85 días.

4. Utilidad de la información: es clara, se pretende que la empresa se “confiese” e indique los incumplimientos que ha hecho con respecto a la norma, que afectará al cobro de sus proveedores y consecuentemente al funcionamiento del sistema financiero.

Pero, la pregunta es la siguiente **¿se exigirá esta misma información para los entes públicos a los cuales se les ha reducido más el plazo máximo de pago y siguen pagando con mucho retraso?**

